

1. Амуц Д.М. Государственно-частное партнёрство. Концессионная модель совместного участия государства и частного сектора в реализации финансовоёмких проектов // Справочник руководителя учреждения культуры. – 2005. – №12. – С.16-24.
2. Кашин С. Британия на хозрасчёте // Секрет фирмы. – 2005. – № 30(117).
3. О соглашениях о разделе продукции: Федеральный закон № 225-ФЗ от 30.12.1995г.: по состоянию на 29.12.2004г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.base.consultant.ru>.
4. Цивільний кодекс України: Закон України № 435-IV від 16.01.2003р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №44 (31.10.2003). – ст. 356 (станом на 23.02.2009р. – К...: ФОРУМ, 2009. – 316 с.
5. Господарський кодекс України: Закон України № 436-IV від 16.01.2003р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №21-22 (30.05.2003р.). – ст. 144 (станом на 01.05.2007р.). – Харьков.: ООО «Одиссей», 2007. – 256 с.
6. Про концесії: Закон України №997-XIV від 16.07.1999 р. (станом на 07.10.2005р.). [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
7. Про концесії на будівництво та експлуатацію автомобільних доріг: – Режим доступу: №1286-XIV від 14.12. 1999 р. (станом на 15.01.2009р.) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Про фінансовий лізинг: Закон України № 1381-IV від 11.12.2003 р. (станом на 16.01.2004р.). [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Про оренду державного та комунального майна: Закон України №1083-XIV від 21.09.1999 р. (станом на 19.02.2009р.). [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Рожкова С. Анализ мирового опыта использования государственно-частного партнерства в различных отраслях экономики // <http://www.rcb.ru/rcb/2008-01/8902/> (РЦБ № 1 (352) 2008. Рынок ценных бумаг).
11. Варнавский В.Г. Партнерство государства и частного сектора: теория и практика // Мировая экономика и международные экономические отношения. – 2002. – №7. – С.28-37.
12. Сосна С.А. Концессионные соглашения: теория и практика. – М.: Нестор Академик Паблишерс, 2002. – 256 с.
13. Свистунов Н. Концессионный механизм привлечения инвестиций в предприятия городской инженерной инфраструктуры: [Электронный ресурс] // Бюллетень «Жилье, недвижимость, коммунальное хозяйство», март 1999г. – Режим доступа: <http://www.urbanecomonomics.ru>.

*Получено 27.11.2009*

УДК 657.222

А.В.ДМИТРЕНКО, канд. екон. наук

*Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка*

## **ОБЛІК ПРИПИНЕННЯ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА ДОГОВОРМ ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА**

Розглянуто проблемне на сьогодні питання з обліку припинення спільної діяльності з об'єднанням вкладів. Проаналізовано нормативне регулювання даного питання, дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців. Запропоновано власну схему обліку припинення договору простого товариства з урахуванням досліджень норм законодавчого регу-

лювання податкового та бухгалтерського обліку. Наведено обґрунтовані висновки та пропозиції щодо покращення обліку припинення спільної діяльності за договором простого товариства.

Рассмотрен проблемный на сегодня вопрос учета прекращения совместной деятельности с объединением вкладов. Проанализировано нормативное регулирование данного вопроса, исследования отечественных и зарубежных научных работников. Предложена собственная схема учета прекращения договора простого товарищества с учетом исследований норм законодательного регулирования налогового и бухгалтерского учета. Приведены обоснованные выводы и предложения относительно улучшения учета прекращения совместной деятельности по договору простого товарищества.

The author of the article is consider a problem for today question from the account of stopping of joint activity with the association of holdings. The normative adjusting of this question, researches of domestic and foreign research workers is analysed. The own chart of account of stopping of agreement of simple society is offered, taking into account researches of norms of the legislative adjusting, fiscal and book-keeping accounting. The grounded conclusions are resultled and suggestion in relation to the improvement of account of stopping of joint activity by agreement of simple society.

*Ключові слова:* облік, спільна діяльність, просте товариство, договір, внески, об'єднання вкладів, податковий облік.

Насиченість ринку і посилення конкуренції змушують господарюючих суб'єктів об'єднувати свої зусилля для досягнення максимально можливої ефективності своєї діяльності. Одним із способів цього досягнення є ведення спільної діяльності (далі – СД). Облік СД є складним та заплутаним, оскільки податкове законодавство та порядок ведення бухгалтерського обліку СД багато разів змінювалися і не всі питання на сьогодні чітко врегульовані. На сьогодні досить актуальним є питання як обліку здійснення СД, так і обліку припинення договору простого товариства в бухгалтерському та податковому обліку.

Основним проблемним питанням в статті є дослідження та удосконалення обліку припинення договору простого товариства.

Дослідженнями визначеного проблемного питання займалася численна кількість вчених-економістів, юристів та бухгалтерів-практиків, а саме: В. Резникова, Т.Войтенко, Н.Алпатова, А.Бархатов, В.Батищев [2, 4, 6-8].

Метою нашої роботи є удосконалення податкового та бухгалтерського обліку припинення СД за договором простого товариства.

Завданнями, які стоять перед авторами, є: аналіз положень законодавчих актів, що регламентують СД та її припинення в Україні; аналіз останніх досліджень науковців з питання здійснення СД та її припинення; розгляд зарубіжного досвіду з обліку СД з об'єднанням вкладів та її припинення; удосконалення обліку припинення СД з об'єднанням вкладів.

Після закінчення договору про СД така діяльність підлягає припи-

ненню. Припинення СД пов'язане з поверненням внесків її учасниками з подальшим відображенням результатів таких операцій в обліку. У разі припинення договору простого товариства речі, передані у спільне володіння та (або) користування учасників, повертаються учасникам, які їх надали, без винагороди, якщо інше не передбачено домовленістю сторін. Учасник, який вніс у спільну власність річ, визначену індивідуальними ознаками, має право у разі припинення договору простого товариства вимагати в судовому порядку повернення йому цієї речі за умови додержання інтересів інших учасників і кредиторів [1].

Під припиненням спільної господарської діяльності В.В.Резнікова розуміє припинення зусиль учасників (суб'єктів господарювання та негосподарюючих суб'єктів – юридичних осіб), спрямованих на виконання визначених договором зобов'язань, у зв'язку із припиненням строку дії договору, досягнення спільної господарської (комерційної та/або некомерційної) мети, або у зв'язку із настанням інших обставин, за яких досягнення спільної господарської мети стало неможливим.

Розуміють безумовне припинення спільної господарської діяльності та припинення спільної господарської діяльності «під умовою». До безумовного припинення спільної господарської діяльності відносять випадки припинення її у зв'язку із закінченням (сплином) строку дії договору, досягненням спільної господарської мети товариства або у зв'язку з настанням інших обставин, за яких досягнення спільної господарської мети стало неможливим. До випадків припинення спільної господарської діяльності «під умовою» відносять, наприклад: оголошення учасника банкрутом; відмову учасника від подальшої участі у договорі про спільну господарську діяльність або розірвання договору на вимогу одного з учасників; смерть суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи або ліквідацію юридичної особи – учасників договору про спільну господарську діяльність та ін. [2].

Особливу цікавість, з практичної точки зору, представляє можливість розірвання договору про спільну діяльність. Так, відповідно до вимог ст.188 Господарського кодексу України, розірвання господарських договорів в односторонньому порядку не допускається [3].

Т.Войтенко на момент припинення СД пропонує складання оборотної відомості за рахунками бухгалтерського обліку уповноваженим учасником. Оскільки уповноважений учасник складає та подає Баланс (форма № 1) у цілому по підприємству як юридична особа, то показники з оборотної відомості переносяться до відповідних рядків Балансу також розгорнуто, тобто сальдо за субрахунками основної діяльності та СД не згортається [4].

Грошові кошти або інші майнові внески учасників договору, а та-

кож майно, створене або придбане в результаті їх СД, є їх загальною власністю.

Учасники договору про СД не вправі розпоряджатися своєю часткою у спільному майні без згоди інших учасників договору.

Покриття витрат і збитків, що виникли в результаті такої діяльності, визначають договором про СД. Якщо ж договором такий порядок не передбачений, витрати і збитки покриваються за рахунок загального майна учасників договору, а недостатні суми розподіляють між учасниками договору пропорційно до їх внесків у спільне майно.

Порядок відображення в податковому обліку повернення майна законодавчо не врегульований. Лише пп.4.2.12 Закону про прибуток встановлено, що кошти або майно, які повертають власнику після закінчення договору про СД (але не вище номінальної вартості внеску), не включають до складу валового доходу учасника СД. Причому: якщо сума коштів або вартість майна, що повертається, менше номінальної вартості внесених учасником СД коштів або майна, то суму збитків відносять до складу валових витрат суб'єкта підприємницької діяльності – учасника СД у податковому періоді одержання такої компенсації, але не раніше періоду повної ліквідації СД [5].

Н.Алпатова вважає, що повернення майна учасникам СД (з точки зору податкового обліку) необхідно розглядати так само, як і внески в СД. А саме: повертання коштів у податковому обліку не відображають, а повернення товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) показують в обліку СД як операцію продажу, а в обліку учасників – як придбання, тому що змінюється форма власності і фактично закриваються розрахунки між учасниками і СД [6].

За дослідженнями російських науковців, при призупиненні СД майно, що залишилося і грошові кошти розподіляються між учасниками відповідно до договору про СД. Учасники, отримавши свої цінності, в першу чергу, закривають рахунки «Довгострокові фінансові вкладення» (якщо він був відкритий) або «Поточні фінансові вкладення», субрахунок «Договір простого товариства».

Такий порядок бухгалтерського обліку при припиненні СД застосовує підприємство – учасник СД.

Поряд з цим підприємство – довірена особа по закінченню договору про СД майно, що залишилося і грошові кошти також розподіляє відповідно умовам договору між учасниками. По закінченню або припиненню договору простого товариства, учасник, що веде спільні справи, складає ліквідаційний баланс на дату закінчення (припинення) договору [7].

Особливістю також є те, що учасник, який веде спільні справи,

складає і представляє учасникам договору простого товариства необхідну їм інформацію для формування звітності, податкової та іншої документації в порядку і термін, які вказано в договорі.

Дослідження науковців з питання обліку повернення внесків із СД показують, що багато науковців пропонують при припиненні діяльності закривати позабалансовий субрахунок 685 і дебіторську заборгованість за субрахунком 377 з нарахуванням ПДВ на майно, що повертається. Про довгострокові зобов'язання, які обліковуються на рахунку 55 на позабалансовому обліку згадує тільки Т.Войченко [4].

Облік внесків до СД як фінансові інвестиції пропонував В.Батищев. При припиненні СД у своїх дослідженнях він пропонує також закриття рахунків обліку фінансових інвестицій [8].

З урахуванням власних досліджень і пропозицій щодо припинення СД і запропонованих субрахунків для обліку внесків у СД та ведення позабалансового обліку запропонуємо власну схему обліку припинення СД (таблиця) [9,10].

Облік припинення спільної діяльності за договором простого товариства

| Зміст господарської операції                                   | Підприємство № 1         |                       | Забалансовий облік спільної діяльності |       | Підприємство № 2 |                       |
|--|--------------------------|-----------------------|--|-------|------------------|-----------------------|
|  | Дт                       | Кт                    | Дт                                     | Кт    | Дт               | Кт                    |
| 1  | 2                        | 3                     | 4                                      | 5     | 6                | 7                     |
| 1. Повернено учаснику № 1 основні засоби, нематеріальні активи | 10,12                    | 353<br>або 142        |  |       |                  |                       |
|  | 353<br>або 142           | 377<br>або 183        | 685.1<br>або 55.1                      | 10,12 | -                | -                     |
| 2. Повернено учасником №2                                      | -                        | -                     | -                                      | -     | 377              | 10,12                 |
| 3. Відображено суму амортизації                                | 13<br><br>377<br>або 183 | 377<br>або 183<br>13  | 13                                     | 685.1 | 377<br>або 183   | 13                    |
| 4. Відображено податковий кредит з ПДВ                         | 641                      | 377*                  | 685.1<br>або 55.1                      | 641   | 641              | 377                   |
| 5. Повернуто виробничі запаси учасникам                        | 20<br><br>353            | 353<br>або 142<br>377 | 685.1<br>або 55.1                      | 20    | 20<br><br>353    | 353<br>або 142<br>377 |
|  | або 142                  | або 183               | 685.2<br>або 55.2                      |       | або 142          | або 183               |

Продовження таблиці

| 1   | 2                           | 3                                | 4  | 5     | 6                           | 7                                |
|---|-----------------------------|----------------------------------|--|-------|-----------------------------|----------------------------------|
| 6. Відображено податковий кредит з ПДВ                        | 641                         | 377                              | 685.1<br>або<br>55.1<br><br>685.2<br>або<br>55.2 | 641   | 641                         | 377                              |
| 7. Повернуто грошові кошти                                    | 30,31<br><br>353<br>або 142 | 353<br>або 142<br>377<br>або 183 | 685.1<br>або<br>55.1<br><br>685.2<br>або<br>55.2 | 30,31 | 30,31<br><br>353<br>або 142 | 353<br>або 142<br>377<br>або 183 |
| 8. Перераховано кошти учасникам СД як доход, одержаний від СД | 30,31                       | 377<br>або<br>183                | 685.1<br>або<br>55.1<br><br>685.2<br>або<br>55.2 | 30,31 | 30,31                       | 377<br>або<br>183                |

\* ПДВ не нараховується коли внесок здійснює «уповноважений учасник».

З вищерозглянутого можна зробити наступні висновки. Досить проблемним питанням є повернення майна, яке використане у СД, наприклад, виробничих запасів з яких вироблена продукція і на момент припинення СД залишки виробничих запасів відсутні. Виходом з такої ситуації буде повернення грошовими коштами відповідно до вартісної оцінки внеску. Тут може виникнути спірне питання стосовно зміни вартості виробничих запасів за період здійснення СД. В цьому випадку на перший план може вийти погоджена вартість між учасниками або ж сума внеску на момент початку дії договору про СД (на момент внеску).

Важливим у даному випадку є те, що пропонується аналогічна схема обліку ПДВ при припиненні СД, як і при внесенні вкладів до СД «уповноваженим учасником», тобто, в тому випадку якщо це учасник, який здійснює ведення спільних справ і вносить до СД своє майно, то нарахування ПДВ не слід здійснювати, оскільки не відбувається переходу права власності на це майно. Така схема стосується тільки частини такого майна, яке потім буде у спільній частковій власності «уповноваженого учасника». Що стосується інших учасників СД, то їм слід все таки відображати суму ПДВ на такий вклад, тому що вони отримують у спільну часткову власність чуже майно.

На завершення слід зазначити, що для розрізненого обліку припинення обліку СД необхідно застосовувати запропоноване вище позначення через розширення субрахунків позначеннями «1» – учасник перший; «2» – учасник другий і т. д та з наступним позначенням: СД – спільна діяльність та ОД – основна діяльність для розмежування цих субрахунків, які задіяні в статутній діяльності та спільній діяльності учасників.

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV.
2. Резнікова В.В. Правове регулювання спільної господарської діяльності в Україні. – К.: Центр навч. літ-ри, 2007. – 280 с.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV.
4. Войтенко Т. Спільна діяльність у бухгалтерських проводках // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 95 (757). – С.28-43.
5. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 р. №283/ВР зі змінами та доповненнями.
6. Алпатов Н. Партнерська сумісність, або відображення у податковому і бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 71 (738). – С.9-10.
7. Бархатов А.П. Бухгалтерский учёт совместной предпринимательской и внешне-экономической деятельности. – М.: Изд. дом «Дашков и К<sup>о</sup>», 1999. – 258 с.
8. Батищев В. Бухгалтерский учёт совместной деятельности без создания юридического лица // Бухгалтерия. – 2000. – № 20 (383). – С.34-40.
9. Дмитренко А.В. Облік внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи // Економіка і регіон: Наук. вісник Полтав. нац. техн. ун-ту ім. Юрія Кондратюка. – 2008. – № 4 (19). – С.139-143.
10. Дмитренко А.В. Облік фінансових інвестицій у спільну діяльність // Науковий вісник Полтав. ун-ту споживчої кооперації України. Серія «Економічні науки». – 2008. – №4 (31). – С.233-237.

*Отримано 03.12.2009*

УДК 65.014.1 : 615

В.И.ТОРКАТЮК, д-р техн. наук, И.А.ФЕДОРЕНКО, канд. экон. наук,  
И.В.ГУРИНА, Н.С.КЛУНЬКО, Э.Ю.ШЕВЧЕНКО

*Харьковская национальная академия городского хозяйства*

## **МЕХАНИЗМ УПРАВЛЕНИЯ СИСТЕМОЙ ПОСТАВЩИКОВ И ПОТРЕБИТЕЛЕЙ В ПРОЦЕССЕ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ**

Рассматриваются особенности функционирования современных фармацевтических предприятий на основе многовариантного представления возможных схем взаимодействия инфраструктур поставщиков сырья и потребителей фармацевтической продукции, на основе комплексных исследований предлагается алгоритм выбора рациональных вариантов рационального функционирования современных фармацевтических предприятий.

Розглядаються особливості функціонування сучасних фармацевтичних підприємств на основі багатоваріантного уявлення можливих схем взаємодії інфраструктур постачальників сировини і споживачів фармацевтичної продукції, на основі комплексних дослід-